

О. М. Баршнікова,  
здобувач кафедри обліку і аудиту,  
Житомирського державного технологічного університету, м. Житомир

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ВЕРИФІКАЦІЇ ЗВІТНОСТІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

О. Baryshnikova,  
Researcher of the Department of Accounting and Auditing Zhytomyr State Technological University, Zhitomir

### FEATURES OF VERIFICATION OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT REPORT

*У статті виділено рівні впровадження корпоративної соціальної відповідальності на практиці вітчизняних підприємств: рівень неформальної соціальної відповідальності, рівень соціальної відповідальності підготовчої стадії, рівень формальної соціальної відповідальності та рівень конкурентної соціальної відповідальності, який відповідає установленим нормам та принципам організації та функціонування системи корпоративної соціальної відповідальності. Досліджено чинні нормативно-правові акти національного та міжнародного рівня, які включають у себе міжнародні стандарти з верифікації корпоративної соціальної звітності, дозволило виділити та сформувати систему складових елементів процесу верифікації соціальної звітності. Враховуючи особливості процесу верифікації та вимоги, які висуваються нормативними актами до такого процесу, сформовано мету, завдання системи внутрішнього аудиту як одного із основних суб'єктів верифікації на рівні підприємства. На підставі врахування зміни підходів до предмету внутрішнього аудиту, складових системи внутрішнього аудиту, запропоновано модель організації системи внутрішнього аудиту та її методичного забезпечення.*

*This article highlighted the level of CSR implementation in practice of domestic enterprises: the level of informal social responsibility, social responsibility level preparatory stage, the level of formal social responsibility and competitive level of social responsibility that meets established norms and principles of organization and functioning of corporate social responsibility. Investigated the existing legal acts national to international level, which include international standards of verification of corporate social reporting form and allowed to select system components of the verification process of social reporting. Given the characteristics of the verification process and requirements imposed normative acts to this process formed the purpose, objectives of internal auditing as one of the main subjects of verification at the enterprise level. Based on consideration of changing approaches to the subject of internal audit component of the internal audit, the model of internal audit and its methodologies.*

*Ключові слова: сталий розвиток, верифікація звітності, соціальна відповідальність, внутрішній аудит.  
Key words: sustainable development, verification reports, social responsibility, internal audit.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Впровадження принципів соціальної відповідальності в діяльність будь-якого суб'єкта господарювання є важливим періодом, в якому здійснюється ряд процедур з оцінки та коригування звітності сталого розвитку, які визначають подальший рівень ефективності процесів управління соціально відповідальним підприємством та практикується система здійснення верифікації за реалізацією соціальної відповідальності та формуванням звітності сталого розвитку. Перевірка фактів господарського життя на достовірність їх відображення стає важливим фактором у підвищенні репутації суб'єкта господарювання.

Мета верифікації звітності сталого розвитку полягає у перевірці достовірності її кількісних та якісних да-

них, оцінці системи збору даних показників, що підтверджує серйозність сприйняття підприємством власної корпоративної соціальної відповідальності.

На думку В. Воробей та І.Журовської, "справжня цінність верифікації нефінансового звіту полягає не у твердженні, що міститься наприкінці, а у тому, що він сигналізує, наскільки є важливим звіт для компанії і наскільки сама компанія є прозорою та відкритою" [2, с. 26].

За верифікацію основних принципів соціальної відповідальності відповідають два види контролю — зовнішній, який здійснюється екологічним аудитом щодо оцінки досягнутого рівня екологічної відповідальності суб'єкта господарювання, та внутрішній — проводиться відділом внутрішнього аудиту, функції якого визначені стандартами ISO 14000.

Таблиця 1. Рівні соціальної відповідальності бізнесу

Рівень	Найменування	Характерні ознаки та інструменти
Перший рівень	Неформальна соціальна відповідальність	Проведення акцій, спонсорства, благодійність з обмеженою відкритістю, численні PR-акції
Другий рівень	Соціальна відповідальність підготовчої стадії	Створення кодексів етики з соціальної відповідальності, проведення конференцій та підготовка доповідей зі стійкого розвитку підприємства, отримання різноманітних сертифікатів, створення власних благодійних фондів
Третій рівень	Формальна соціальна відповідальність	Формальне складання корпоративної соціальної звітності, які не відображають основні соціальні цілі
Четвертий рівень	Конкурентна соціальна відповідальність	Функціонування соціальної відповідальності на рівні стратегічного управління підприємством зі створенням відповідного апарату управління

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням особливостей складання та верифікації корпоративної фінансової звітності, в тому числі й звітності сталого розвитку займалися такі вчені, як: Ю.П. Байрактар [1], С.А. Ваддок (S.A. Waddock) [15], Н.А. Голубева [4], А.Н. Ігнат'єв [5], В.С. Карагод [4], А. Колповська [6], С.Я. Король [7], М.О. Кужелев [8], Р.Т. Мацьків [9], В.О. Хрущ [13] та ін. У цих публікаціях досліджувались питання етапів формування корпоративної соціальної звітності, питання корпоративної соціальної відповідальності стейкхолдерів, бухгалтерського обліку еколого-соціальних витрат, особливостей використання соціальних звітів на практиці, розвитку соціального аудиту в Україні. На нашу думку, потребують більш глибокого дослідження питання особливостей процесу верифікації звітності сталого розвитку в розрізі організації такого процесу та методики здійснення.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є розглянути особливості організації системи верифікації звітності сталого розвитку.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Процеси аудиторського супроводження верифікації соціальної відповідальності та корпоративної соціальної звітності в Україні мають ряд недоліків: відмінність вітчизняної та зарубіжної моделей соціальної відповідальності, яка полягає у відсутності підтримки корпоративних структур державною владою; наближеність норм чинного вітчизняного законодавства до міжнародних, у зв'язку з цим суб'єкти господарювання вимушені хоча б наближено адаптувати показники звітності, а також подавати відмінний від усталеної закордонної практики набір фінансової звітності, в тому числі й звітності сталого розвитку.

Аналіз особливостей реалізації соціальної відповідальності в Україні дозволив встановити наявність відмінностей у розумінні щодо призначення, принципів та методів організації соціальної відповідальності господарюючими суб'єктами. У зв'язку з цим виділено рівні

впровадження корпоративної соціальної відповідальності на практиці вітчизняних підприємств (табл. 1).

Виділено 4 рівні соціальної відповідальності: рівень неформальної соціальної відповідальності, рівень соціальної відповідальності підготовчої стадії, рівень формальної соціальної відповідальності та рівень конкурентної соціальної відповідальності, який відповідає установленим нормам та принципам організації та функціонування.

Перший рівень характеризується несистематичним характером реалізації заходів соціально-екологічної спрямованості в діяльності суб'єкта господарювання. До основних характеристик даного рівня належить численне проведення акцій спонсорства та благодійності з обмеженою соціальною активністю, наявністю ситуацій, коли різноманітні заходи видаються за соціальні ініціативи.

Другий рівень є типовим для вітчизняних суб'єктів господарювання та полягає у численних розробках різноманітних кодексів та стандартів соціальної відповідальності, проходженні численних акредитацій з метою отримання сертифікатів та свідоцтв, що вказує на підготовку та створення умов для подальшого реального впровадження елементів корпоративної соціальної відповідальності бізнесу. Для даного етапу є характерним створення власних благодійних фондів.

Так, за даним Держкомстату України кількість благодійних організацій в Україні невинно зростає, на що вказують дані, наведені на рисунку 1.

Не дивлячись на велику кількість суб'єктів господарювання, які здійснюють свою діяльність в Україні, лише 57 з них у 2015 представили свої офіційні фінансові звіти за 2013 і 2014 роки й серед яких 20 витратило на благодійність до 1 млн грн., 29 — від 1 млн грн. до 10 млн грн. та 8 — понад 10 млн грн. [10].

Управління благодійністю може здійснюватися у наступних виглядах:

- керівник підприємства самостійно обирає благодійну компанію;
- на рівні підприємства функціонує структурний підрозділ, який займається благодійністю та самостійно обирає одержувача допомоги;
- на рівні підприємства функціонує структурний підрозділ, який перераховує кошти на благодійну допомогу незалежній благодійній організації для проведення таких заходів, як конкурси, виставки, ярмарки, стажування, фінансування стипендій та грантів тощо;
- на рівні підприємства функціонує структурний підрозділ, який перераховує кошти на благодійну допомогу великій благодійній організації або об'єднанню благодійних організацій з метою вкладу в реалізацію масштабних проектів регіонального або національного значення (будування житла, фінансування наукових досліджень, тощо).

Ярошенко Л. підтверджує небажання більшості українських благодійних фондів брати участь у соціальній відповідальності: "Благодійні фонди, які збирають пожертви публічно, з великої кількості людей і компаній, розуміють, що прозорість роботи —

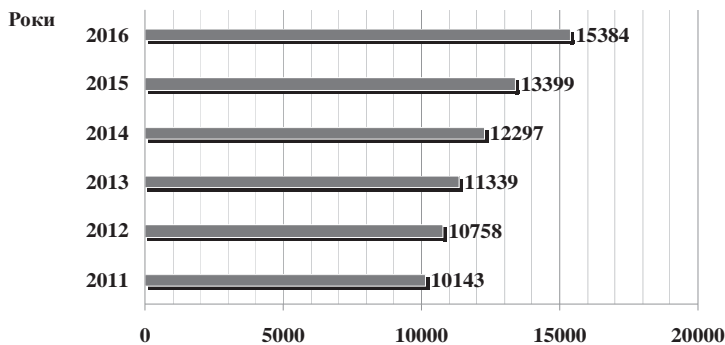


Рис. 1. Динаміка кількості суб'єктів господарювання, які займаються благодійною діяльністю в Україні

Джерело: [12, с. 105].

це інвестиція в наповнення бюджетів фондів. Благодійник хоче бачити підтвердження того, що його кошти витрачені на задекларовані цілі. Для цього потрібна прозора ічасна звітність. Водночас фонди, які не залежать від публічного збору пожертв, часто не докладають зусиль до прозорості. Це стимулює використання благодійності з політичними і бізнес-цілями, дискредитує весь сектор благодійності" [14].

Третій рівень — рівень формальної соціальної відповідальності, який характеризується цілеспрямованим позиціонуванням власної діяльності суб'єктами господарювання у даній сфері. Саме на цьому рівні функціонує більшість вітчизняних підприємств та більшість з них не відображає в стратегіях власного розвитку соціальні цілі, а політики, затверджені такими підприємствами, є закритими від громадськості. На практиці це поширеним використанням в стратегії розвитку діяльності підприємства позицій, пов'язаних з наявністю зв'язків з громадськістю, взаємовідносинами з акціонерами та інвесторами, соціальною благодійністю. На офіційних сайтах більшості вітчизняних підприємств може бути оприлюднена інформація щодо соціальної політики у вигляді благодійності та екологічної політики, яка часто декларується у вигляді бережливого відношення суб'єкта господарювання до навколишнього середовища. Варто відмітити, що та інформація, яка є оприлюдненою, не відповідає стандартам GRI та ISO14000.

Вважаємо, що еколого-соціальна політика повинна містити не лише публічно задекларовані принципи та обов'язки, пов'язані з екологічними аспектами діяльності підприємства, але й забезпечувати основу для визначення його еколого-соціальних цілей та завдань, серед яких важливе значення має забезпечення "прозорості" та інформування про екологічну діяльність усіх зацікавлених сторін. Лише за реалізації таких вимог суб'єкти господарювання можуть перейти на якісно новий рівень впровадження соціальної відповідальності.

На думку Вадюка С.А. [15], характерною ознакою переходу до наступного рівня соціальної відповідальності є переосмислення місії підприємства — найважливішої ідентифікаційної ознаки інтеграції принципів соціальної відповідальності в управлінні підприємством.

Четвертий рівень — конкурентна соціальна відповідальність, характерною ознакою якого є використання апаратом управління обов'язкових джерел, які відображають вимоги зовнішнього та внутрішнього середовища до соціальної відповідальності, такими як: міжнародні стандарти (GRI, AA1000, ISO 2008-2010, SA 8000), національні нормативні акти, нормативні акти громадських організацій, внутрішні нормативні акти (корпоративна стратегія розвитку, плани та програми, стандарти та кодекси) тощо.

Враховуючи те, що підприємство, яке бере на себе обов'язки відповідати принципам корпоративної культури та прийнятим нормам ділової практики, орієнтується на стратегію, реалізує прийняті плани та програми, можна впевнено вважати, що воно вибудовує стратегію соціальної відповідальності.

На теперішній час існує багато підходів до верифікації оприлюдненої звітності, які використовують різні способи оцінки їх достовірності. Одні підходи основну увагу приділяють окремим аспектам звітності, наприклад, екологічним або дотриманню норм охорони праці на підприємстві. Інші використовують більш ширший підхід, включаючи діагностику роботи з персоналом. При цьому в більшості випадків, методики верифікації представленої звітності є комерційною власністю їх авторів, які не допускають стороннього аналізу, порівняння або відтворення.

У цілому особливу увагу приділяють точності кількісних даних та надійності бухгалтерських систем. Існує дуже мало підходів, які враховували б більш широкий аспект та забезпечували б такий аналіз, який мав би суттєве значення для усіх зацікавлених сторін.

Як вже зазначалось вище, процедура верифікації звітності сталого розвитку регулюється низкою міжнародних нормативно-правових актів, які визначають й особливості її верифікації та соціальної корпоративної відповідальності в цілому, а також впливають на організацію даної системи. Основні елементи процесу верифікації наведено на рисунку 2.

Рівень верифікації буде підвищуватися в міру уточнення інформації та удосконалення систем і процесів звітності сталого розвитку.

Принцип суттєвості. Принцип суттєвості вимагає, щоб суб'єкт господарювання включав до звіту з верифікації інформацію про показники суттєвості, що необхідні зацікавленим сторонам для здійснення обґрунтованих висновків, прийняття рішення і здійснення управлінських дій.

Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перебільшення може вплинути на прийняття рішення зацікавлених осіб.

Стандарт A1000 наводить основні параметри, які слід врахувати для дотримання принципу суттєвості:

- дотримання нормативно-правових норм для уникнення різноманітних аспектів діяльності. Які здійснюють негативний вплив на господарську діяльність підприємства;

- дотримання встановлених на рівні суб'єкта господарювання політик, таких як управлінська політика, облікова політика, договірна політика, податкова політика, тощо;

- дотримання норм, визначених суспільством. певні аспекти діяльності можуть бути істотними, якщо такими їх визначили представники суспільства або конкуренти;

- дотримання рівня суттєвості, який включає такі показники, як: вплив на поведінку зацікавлених сторін; погляді та рівень сприйняття зацікавлених сторін.

Усі, наведені на рисунку 2 принципи верифікації, повинні дотримуватися незалежно від призначення процедури верифікації, але спосіб їх застосування залежить від обраних рівнів верифікації. Рівні верифікації звітності сталого розвитку залежать від обсягу і якості: наявної інформації; наявного фактичного матеріалу для дослідження; внутрішніх систем верифікації; ресурсів, виділених суб'єктом господарювання для верифікації; правових або комерційних обмежень; компетентності суб'єкта верифікації.

Проаналізувавши звіт, суб'єкт верифікації повинен сформулювати власну думку щодо того, наскільки істотною є відсутність або викривлення будь-якої інформації, що міститься у звітності. Він повинен вказати на істотні пропуски і неправильно подану інформацію, а також запропонувати суб'єкту господарювання відповідні правки до звітності. Якщо такі зміни не будуть внесені, суб'єкт верифікації повинен вказати це в сертифікаті відповідності.

Принцип повноти представлення інформації. Цей принцип вимагає, щоб були оцінені показники фінансової стійкості як самого суб'єкта господарювання, так і структурних підрозділів, за які він несе управлінську та юридичну відповідальність.

Суб'єкт верифікації повинен вказати на суттєві недоліки в оцінці показників фінансової стійкості, наведених у звітності, що верифікується. Суб'єкт верифікації також повинен обговорити суб'єктом господарювання існуючі недоліки з точки зору повноти подачі інформації, запропонувати вирішити цю проблему або відобразити у звітності факт неповноти інформації.

Принцип реагування. Принцип вимагає, щоб суб'єкт верифікації оцінив, рівень реакції суб'єкта господарювання на запити та зауваження зацікавлених сторін та ступінь її відображення у звітності сталого розвитку.

Принцип реагування вимагає, щоб підприємство, яке звітується продемонструвало в звітності, що саме воно

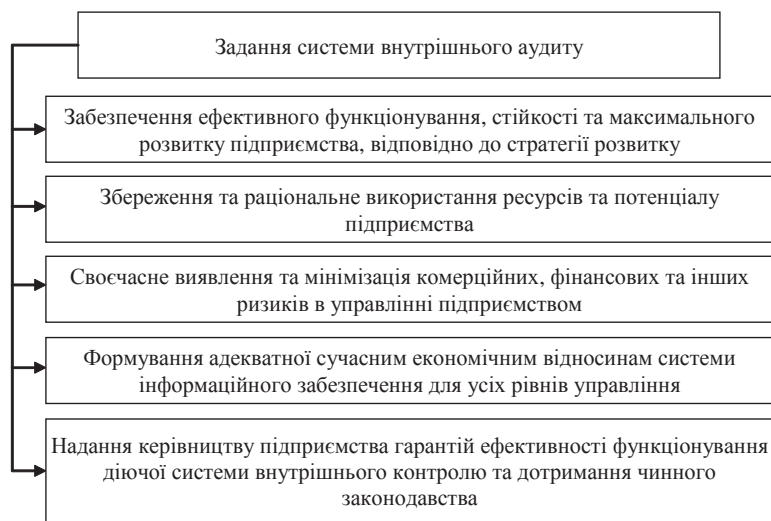




**Рис. 2. Складові елементи процесу верифікації**

збирається робити у відповідь на зауваження або запити зацікавлених сторін, а також наведено відповідні приклади. Цей принцип не вимагає, щоб суб'єкт господарювання чітко і послідовно реагував на запити та зауваження зацікавлених сторін.

зацікавлених сторін та суб'єкта господарювання, звітність якого перевіряється). Суб'єкт верифікації повинен відкрито заявити про наявність інтересів будь-якого роду, що негативно впливають на ступінь такої незалежності і неупередженості. Для забезпечення своєї незалежності суб'єкт верифікації може спиратися на ряд існуючих етичних кодексів і механізмів, в залежності від своєї професійної сфери діяльності, інституційної приналежності або географічного розташування. З огляду на це суб'єкт верифікації повинен щодо кожного робочого завдання з верифікації робити публічну заяву про незалежність від суб'єкта господарювання; опис політики, що проводиться у випадку наявності конфлікту інтересів; опис будь-яких минулих, поточних чи потенційних фінансових або комерційних відносин між суб'єктом верифікації та суб'єктом господарювання, звітність якого перевіряється, таких, як надання послуг на платній основі (наприклад, проведення консультацій, досліджень), участь в управлінні або наявна частка участі у капіталі. Це правило застосовується як до юридичних, так і фізичних осіб, які виконують робоче завдання з верифікації.



**Рис. 3. Основні завдання системи внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання**

Сертифікат відповідності повинен відображати достовірність звітності та показників, які забезпечують отримання необхідної інформації.

Сертифікат відповідності, складений відповідно до Стандарту верифікації AA1000, повинен включати в себе наступні елементи:

— заяву про використання Стандарту верифікації AA1000, яка містить інформацію про те, що суб'єкт верифікації використовував даний Стандарт в процесі верифікації звітності;

— основний зміст виконаної роботи, і, зокрема, опис рівня верифікації;

— висновок про якість звітності і її адекватності, який повинен містити інформацію про те, що:

а) у звітності дано достовірне і збалансоване уявлення про головні аспекти діяльності суб'єкта господарювання за звітний період (відповідність критерію суттєвості);

б) на підприємстві діє ефективна система ідентифікації та аналізу господарської діяльності, а також бухгалтерського обліку (відповідність критерію повноти подачі інформації);

в) на підприємстві діє ефективна система управління різними аспектами господарської діяльності і реагування на запити зацікавлених сторін із зазначенням будь-яких недоліків (відповідність критерію реагування);

г) звітність може бути використана зацікавленими сторонами (відповідність критерію реагування).

Вимоги до суб'єкта верифікації. Зовнішній або внутрішній суб'єкти верифікації корпоративної соціальної відповідальності повинні відповідати наступним вимогам:

1. Достовірність та незалежність суб'єкта верифікації (суб'єкт верифікації повинен прагнути бути незалежним і неупередженим по відношенню до зацікавлених сторін та суб'єкта господарювання, звітність якого перевіряється).

Суб'єкт верифікації повинен відкрито заявити про наявність інтересів будь-якого роду, що негативно впливають на ступінь такої незалежності і неупередженості. Для забезпечення своєї незалежності суб'єкт верифікації може спиратися на ряд існуючих етичних кодексів і механізмів, в залежності від своєї професійної сфери діяльності, інституційної приналежності або географічного розташування. З огляду на це суб'єкт верифікації повинен щодо кожного робочого завдання з верифікації робити публічну заяву про незалежність від суб'єкта господарювання; опис політики, що проводиться у випадку наявності конфлікту інтересів; опис будь-яких минулих, поточних чи потенційних фінансових або комерційних відносин між суб'єктом верифікації та суб'єктом господарювання, звітність якого перевіряється, таких, як надання послуг на платній основі (наприклад, проведення консультацій, досліджень), участь в управлінні або наявна частка участі у капіталі. Це правило застосовується як до юридичних, так і фізичних осіб, які виконують робоче завдання з верифікації.

2. Неупередженість суб'єкта верифікації. Неупередженість визначається як здатність і

бажання суб'єкта верифікації виконати узгоджене робоче завдання з верифікації так, щоб на отриману в процесі верифікації інформацію, його професійне судження або заяви не впливали взаємовідносини із зацікавленими сторонами (включаючи акціонерів).

3. Індивідуальна компетентність. Суб'єкт верифікації та суб'єкт господарювання, звітність якого верифікується, повинні забезпечити відповідну компетентність осіб, які беруть участь у кожному конкретному процесі верифікації. Суб'єкт господарювання, повинен вимагати від суб'єкта верифікації готовність надавати зацікавленим сторонам інформацію про компетентність осіб, які беруть участь у процесі верифікації. Компетентність осіб, які займаються верифікацією звітності, повинна включати в себе наступні елементи: 1) професійну кваліфікацію, наприклад, вміння працювати з кількісними даними, професійна підготовка за окремими аспектами верифікації, знання конкретних аспектів діяльності та їх наслідків (наприклад, екологічних, правозахисних); 2) досвід проведення процесу верифікації, зокрема, досвід верифікації в соціально-етичній, екологічній, економічній і фінансовій сферах; 3) сферу професійних знань і досвіду щодо основних параметрів представленої інформації зацікавленим сторонам.

4. Організаційна компетентність. Суб'єкти господарювання, у складі яких працюють провідні фахівці з верифікації, повинні підтвердити відповідну інституційну компетентність, до якої належить:

— адекватний контроль верифікації з метою забезпечення проведення верифікації на найвищому рівні без завдання шкоди якості внаслідок комерційних інтересів або недостатньої компетентності;

— адекватне розуміння правових аспектів процесу верифікації та здійснення страхування від професійної шкоди;

— наявна інфраструктура для забезпечення процесу верифікації, а також умов для безпечного довгострокового зберігання матеріалів, наданих для проведення верифікації.

Фізичні особи-підприємці, що надають послуги з верифікації, повинні аналогічно дотримуватися вимог, які розкрито вище.

Враховуючи вищевикладене, розглянемо особливості організації системи верифікації корпоративної



Рис. 4. Система внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання

соціальної звітності, яка проводиться службою внутрішнього аудиту.

Раніше система внутрішнього аудиту мала виключно констатуючий характер, який полягав у перевірці та оцінці достовірності відображення в бухгалтерському обліку фінансових та інших господарських операцій та в підтвердженні достовірності фінансової звітності відповідно до вимог чинного законодавства. Сьогодні ж напрями діяльності служби внутрішнього аудиту дещо змінилися в сторону більш суттєвої та широкої постановки завдань її функціонування, вибору об'єктів проведення аудиту.

Предметом аудиту верифікації соціальної відповідальності та підтвердження достовірності корпоративної соціальної звітності повинна стати сукупність організаційно-економічних проблем, пов'язаних з функціональною діяльністю соціально відповідального суб'єкта господарювання. Це фінансова діяльність, управління, проблеми соціально-трудової сфери, екологія, використання інтелектуально-го капіталу, тощо.

Розглянемо основні завдання, які сьогодні виконує служба внутрішнього аудиту відповідно до потреб системи соціальної відповідальності (рис. 3).

Таблиця 2. Види аудиту та аспекти соціальної відповідальності, які вони верифікують

Види аудиту	Аспекти соціальної відповідальності
Операційний аудит	Верифікація законності, порядності, чесності та ефективності діяльності управлінського персоналу підприємства. З позицій верифікації може бути використаний при будь-яких розрахунках
Технологічний аудит	Контроль на базі норм та стандартів професійного рівня та поточного стану техніки і технології, які використовуються апаратом управління. Виявляє невідповідність рівня техніки та технології, їх кількості в залежності від трудомісткості, складності та своєчасності виконуваних функцій управлінським персоналом. Дозволяє верифікувати економічні та екологічні виміри результативності
Екологічний аудит	Відноситься до групи спеціальних видів аудиту, методи застосування якого постійно удосконалюються. У високорозвинених країнах екологічний аудит існує у формі: елемента системи екологічного менеджменту; оцінки системи управління навколишнім середовищем; дослідження інвестиційних проектів та нерухомості; проведення аудит з питань охорони здоров'я, безпеки; аналізу екологічної інформації. Використовується як високорозвинений інструмент діагностики якості управління з метою: надання допомоги бізнесу; підвищення конкурентоздатності підприємства; зниження ризиків; підвищення ефективності природоохоронної діяльності; підвищення рівня інвестиційної привабливості; перевірка безпеки виробництва; установлення проблем у сфері охорони здоров'я, встановлення екологічних правопорушень тощо
Трудовий аудит	Охоплює усі економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства. Особливо виділяється кадровий аудит, сферою діяльності якого виступає верифікація стану ведення кадрової документації, що гарантує співробітнику забезпечення його соціальних прав, передбачених законодавством про працю та пенсійне забезпечення

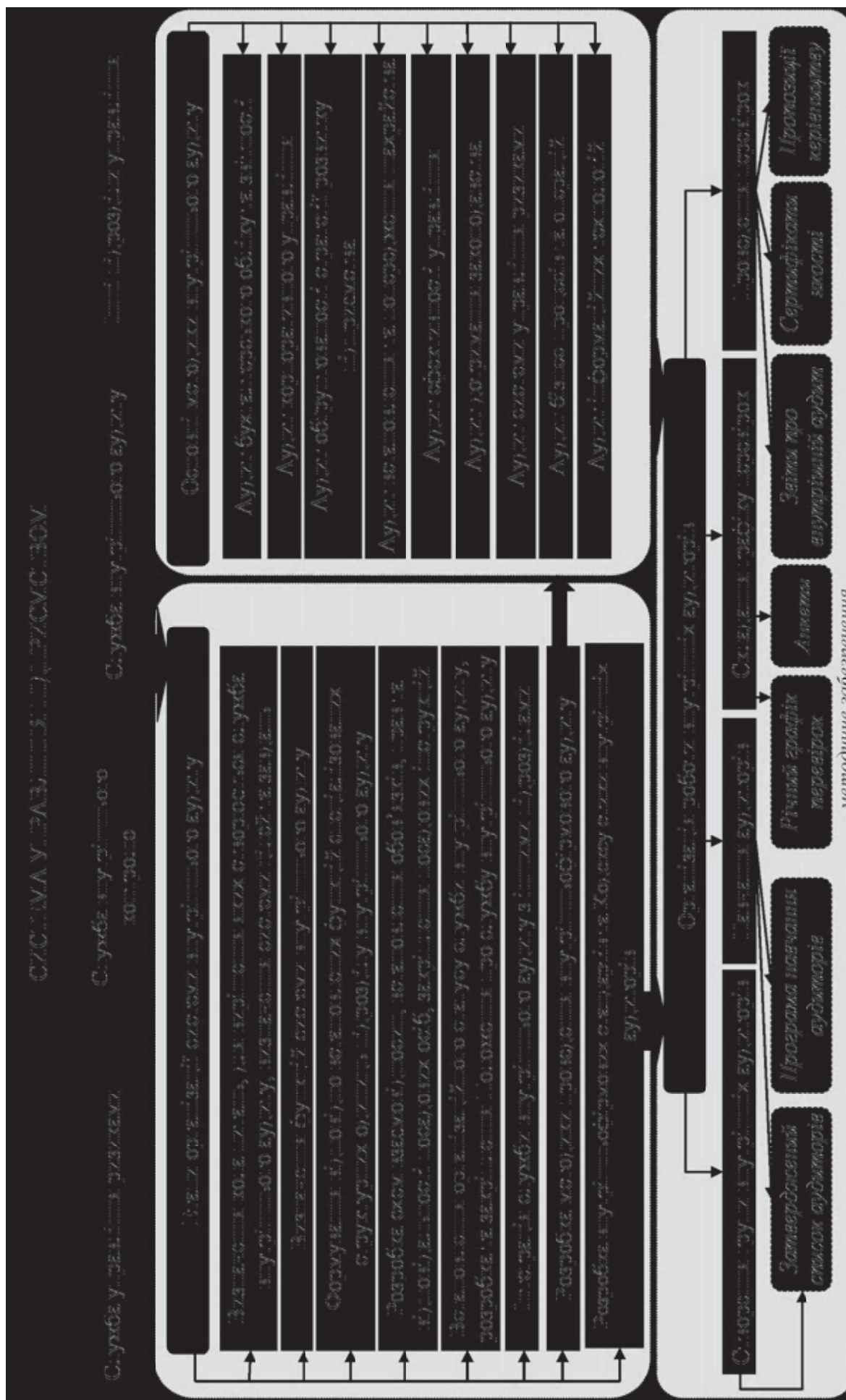


Рис. 5. Модель організації системи внутрішнього аудиту та її методичного забезпечення



Як видно з рисунка 3, служба внутрішнього аудиту виконує різноманітні масштабні завдання, які значно розширюють сферу її діяльності: стратегічне планування, корпоративне управління, операційна діяльність, оцінка ризиків, управлінський облік, процедури попередження тощо.

Служба внутрішнього аудиту забезпечує оцінку надійності та ефективності системи внутрішнього контролю в процесі управління ризиками, які виникають у процесі корпоративного управління. Внутрішній аудит — постійно спрямований на майбутній процес, який полягає у сприянні керівництву та власникам суб'єкта господарювання в досягненні стратегічних цілей підприємства найбільш ефективним способом.

Внутрішні аудитори забезпечують захист підприємства від зловживань, визначають "зони ризику" та можливості усунення майбутніх загроз, допомагають ідентифікувати та посилити "слабкі місця" в системах управління. Таким чином, основною функцією сучасного внутрішнього аудиту є підготовка рекомендацій з удосконалення усієї системи управління суб'єктом господарювання. Саме тому сьогодні внутрішній аудит має назву системно-орієнтованого аудиту.

Зміна уявлення щодо сутності внутрішнього аудиту на підприємстві викликана появою значної кількості систем аудиту, які одночасно функціонують на підприємстві (рис. 4).

Базовим елементом системи є фінансовий аудит, який на сьогодні є найбільш розробленим та оперує великим масивом доказів результативності, бо система бухгалтерського обліку, які він перевіряє, є єдиним інформаційним джерелом усіх аспектів господарської діяльності підприємства та єдиним інструментом верифікації показників економічної результативності діяльності підприємства та її ефективності.

Наступним блоком є аудит господарської діяльності, метою якого є проведення оцінка ефективності управління, встановлення можливостей покращення господарської діяльності, надання рекомендацій відносно такого покращення. Цей вид аудиту може верифікувати економічні, екологічні та соціальні зміни результативності.

Управлінський аудит — це перевірка та удосконалення організації та управління підприємством, якісних параметрів виробничої діяльності, оцінки ефективності виробництва та інвестицій, продуктивності, раціональності використання засобів. Сьогодні в літературі виділяють нові види управлінського аудиту: аудит механізму управління та аудит виробничих процесів, які, в свою чергу, розподіляються на багато підвидів [11].

На рівні управлінського аудиту функціонує операційний аудит, технологічний аудит, екологічний аудит та трудовий аудит. Ці види аудиту використовуються як консультаційні послуги та мають багато взаємозв'язків між собою. Відповідно до міжнародних стандартів суб'єкт господарювання, який здійснює верифікацію соціальної відповідальності та параметрів обліку, на власний розсуд обирає необхідність виокремлення цих видів аудиту.

Розглянемо, які аспекти соціально відповідальної діяльності можуть верифікувати дані види аудиту (табл. 2).

Останнім елементом системи внутрішнього аудиту є стратегічний аудит, який являє собою комплекс експертно-аналітичних та контрольних заходів щодо оцінки ефективності використання ресурсів підприємства для досягнення стратегічних цілей. Як правило, стратегічний аудит має смисловий розподіл на: аудит цілей та завдань, аудит принципів та функцій, аудит стратегій, аудит комунікацій управління, аудит властивостей та схем процесу управління, аудит ресурсів, інформаційний аудит, який полягає в управлінні інформаційними потоками суб'єкта господарювання.

Охарактеризувавши основні складові системи внутрішнього аудиту нами підкреслено їх тісний взаємозв'язок та взаємодію, що забезпечує верифікацію усіх параметрів соціально відповідальної діяльності.

Практична користь від створення служби внутрішнього аудиту для кожного суб'єкта господарювання є відмінною.

Найзагальніші аспекти доцільності створення такої служби суб'єктом господарювання полягають в наступному: 1) це дозволить вищому керівництву управління або виконавчому органу управління налагодити ефективний контроль за самостійними структурними підрозділами підприємства; 2) контрольні перевірки, які проводяться внутрішніми аудиторами, допомагають встановити резерви виробництва та найбільш перспективні напрями діяльності підприємства; 3) внутрішні аудитори часто виконують і консультаційні функції у відношенні посадових осіб фінансово-економічних служб підприємства, його структурних підрозділів та дочірніх підприємств.

Сьогодні арсенал методичних засобів дозволяє практикувачам аудиторам повністю забезпечити якісне проведення верифікації та перевірки достовірності корпоративної соціальної відповідальності.

З урахуванням особливостей проведення процесу верифікації, вимог Стандарту верифікації AA1000, сучасних завдань, які висуваються до системи внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання, існуючих напрямів та видів аудиту, пропонуємо модель організації системи внутрішнього аудиту та її методичного забезпечення.

Місце внутрішнього аудиту в організаційній структурі підприємства, його функціональна спрямованість, чисельність і кваліфікаційні характеристики кадрового складу, матеріально-технічне, фінансове та інформаційне забезпечення відділу, особливості структури взаємин і порядку функціональної і адміністративної підпорядкованості всередині відділу; структура взаємовідносин цього відділу з іншими підрозділами організації залежить від багатьох факторів. Основними з них є:

- мета створення відділу;
- організаційно-правова форма, розміри, ресурси, організаційна структура, масштаби і види діяльності суб'єкта господарювання;
- кількість і територіальне розташування її відокремлених підрозділів або дочірніх підприємств.

Структура відділу внутрішнього аудиту залежить від відношення керівництва підприємства до внутрішнього контролю, а також формується по мірі організаційного розвитку управління, накопичення фінансового, кадрового, інтелектуального потенціалу. Відділ внутрішнього аудиту може спочатку формуватися як ланка з чисто консультаційними функціями. По мірі зростання його впливу на діяльність підприємства, його функції стануть безпосередньо розширюватися й до розробки рекомендацій щодо удосконалення всіх рівнів управління підприємства. Прототипом відділу внутрішнього аудиту можуть бути служби цільового контролю, що функціонують на деяких виробничих об'єднаннях.

Розглянемо основні методики аудиту:

- аудит бухгалтерського обліку та звітності — аудит, пов'язаний з перевіркою достовірності бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності суб'єкта господарювання;

- аудит корпоративного управління — аудит, орієнтований на інвесторів, акціонерів, власників підприємства та полягає у перевірці дотримання на рівні підприємства корпоративної відповідальності, а також ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, наявності незалежних членів правління, комітету з аудиту, дотримання принципу незалежності аудиту;

- аудит обґрунтованості стратегії розвитку підприємства — стратегічний внутрішній аудит, який пов'язаний з оцінкою досягнення суб'єктом господарюван-

ня стратегічних цілей та оцінкою обґрунтованості вибору самих цілей за умов динамічного розвитку ринкових відносин;

— аудит встановлення та попередження шахрайства — спеціальний внутрішній аудит, який включає аудиторську перевірку встановлення та попередження зловживань, а також аудит з питань, пов'язаних з виникненням досудового слідства, досудових засідань, фактів виникнення штрафів тощо;

— аудит ефективності управління — аудит, який перекликається з аудитом корпоративного управління, проте, на відміну від нього, вивчає ефективність нижчих ланок управління суб'єкта господарювання;

— аудит дотримання законодавства — правовий аудит, за якого здійснюється не лише перевірка дотримання вимог законодавства, але й положень внутрішніх нормативних документів підприємства;

— аудит системи управління ризиками — аудит ризиків, який визначає ефективність здійснення управління ризиками на підприємстві, усунення та мінімізації їх дії;

— аудит бізнес-процесів та операцій — операційний аудит, який здійснюється у всіх сферах діяльності підприємства: фінансовій, інвестиційній, виробничо-господарській, соціальній, оперативному плануванні та підготовці управлінської звітності;

— аудит інформаційних технологій — аудиторська перевірка ефективності та безпеки інформаційної системи суб'єкта господарювання, особливо за умов автоматизованої обробки облікових даних.

Як бачимо, на практиці існує велика кількість методик аудиту, які можуть одночасно використовуватись суб'єктом господарювання, або окремо визначеним набором.

Визначення переліку застосовуваних методик аудиту є проблемою повноти проведення аудиту при верифікації даних корпоративної соціальної звітності. Для цього важливо розрізнити наступні рівні повноти аудиторської перевірки корпоративної звітності: функціональний, комплексний та системний аудит.

Функціональний аудит — визначається розподілом аудиторів за функціями виробництва та управління. Об'єктами функціонального аудиту корпоративної соціальної звітності є бухгалтерський облік, фінанси, персонал, діловодство, екологія тощо.

Комплексний аудит — характеризується перевіркою більш значимих елементів та процесів в соціальній діяльності підприємства. Він здійснюється на основі функціональних аудитів або самостійно обумовленим набором робіт.

Системний аудит — це найбільш глибокий в порівнянні з комплексним аудитом контроль суб'єкта господарювання з урахуванням взаємного впливу кожного функціонального аудиту один на одного та аудиту елементів та процесів, які пов'язують діяльність підприємства із зовнішнім середовищем. Системний аудит може використовуватись на підприємстві для верифікації виміру результативності:

— економічної, екологічної та соціальної ефективності діяльності корпорацій;

— прогнозування фінансових, екологічних та господарських ризиків;

— визначення вартості інтелектуального капіталу підприємства;

— витрат на лобювання інтересів суб'єкта господарювання та ін.

Саме системний аудит відповідає вимогам міжнародної корпоративної соціальної відповідальності.

Важливим є проведення діагностики процесу проведення внутрішнього контролю при верифікації соціальної відповідальності та соціальної звітності. Відповідно до нормативних документів, контрольне середовище повинно бути протестоване в таких позиціях: усвідомленість та дії представників власника та керівницт-

ва відносно системи внутрішнього контролю; підтримка принципу чесності та інших етичних цінностей на рівні усієї компанії; професіоналізм; участь власника або його представників в діяльності суб'єкта господарювання; компетентність та стиль роботи керівництва; надання повноважень та відповідальності співробітникам, кадровій політиці та практиці; організаційна та управлінська структура підприємства.

Особливістю такого розгляду стане розширення діапазону від обмеження фінансової звітності на весь спектр відповідальності керівництва та службовців.

Як правило, аудитор отримує відповідний аудиторський доказ, використовуючи набір запитів та інших процедур для оцінки ризиків невідповідності даних соціальної звітності, наприклад, встановлює підтвердження відповіді на запити шляхом власних спостережень та перевірки документів.

Якщо на підприємстві, яке проходить перевірку, робота внутрішнього аудиту організована так, як рекомендовано нормативним положеннями, то будуть лише перевірятись параметри процедур визначення груп значимості та важливості запитів стейкхолдерів.

Виходячи з цього група аудиторів повинна сама проводити весь спектр робіт: установлювати стейкхолдерів, тестувати їх інтереси та проектувати отримані результати на корпоративну соціальну відповідальність з метою встановлення обґрунтованості спрямованості соціальних інвестицій клієнта.

Стандартом AA1000SES визначені позиції визначення значимості впливу та суті зацікавленості стейкхолдерів у взаємозв'язку з обраними напрямками, які складають головні принципи соціальної звітності суб'єкта господарювання: суттєвість, повнота, готовність до реагування та відкритість для усіх.

Перевірка такої відповідності є початковим завданням зовнішніх аудиторів. Це найтяжча робота, яку зараз доводиться виконувати аудиторам, які здійснюють верифікацію корпоративної соціальної звітності та соціальної відповідальності.

На цьому етапі аудитори повинні отримати надійні докази про рівень опрацювання проблем, пов'язаних зі взаємодією зі стейкхолдерами.

Зацікавлені сторони надають перевагу взаємодії та можуть вимагати проведення змін такими способами:

— робота зі встановлення формальних юридичних та договірних прав та обов'язків;

— участь у законодавчо дозволенних протестах та інформаційних заходах;

— співробітництво з представницькими організаціями, легітимність представницьких функцій, які засновані на їх репутації;

— участь у представницьких організаціях, які володіють санкціонованими повноваженнями;

— розробка, впровадження еталонних орієнтирів та показників;

— підтримка та участь у виборних кампаніях;

— використання складних інструментів лобювання.

Рекомендації аудиторів полягають в необхідності осмислення встановлених недоліків в управлінні суб'єктом господарювання та розробкою нівелюючих процедур, які повинні знайти своє відображення в політиці підприємства, інструкціях відділу кадрів, рекрутингового відділу та відділу продаж. Аудитори відмічають, що ігнорування таких проблем суттєво впливає на взаємодію із зацікавленими сторонами, створює негативне сприйняття іміджу підприємства та може вплинути на стійкість його розвитку.

Процес збору фактичних даних повинен бути організованим таким чином, щоб висновки за результатами перевірки верифікації корпоративної соціальної відповідальності були здійснені на основі зібраних доказів та були придатні витримати будь-який критичний аналіз.

На підставі розглянутих вище вимог до процесу верифікації корпоративної соціальної звітності, цілей,



завдань та особливостей організації служби внутрішнього аудиту, пропонуємо модуль процесу оцінки та присвоєння рейтингу верифікації соціальної звітності суб'єкту господарювання (рис. 6).

Процес оцінки та присвоєння рейтингу верифікації складається з шести взаємопов'язаних етапів: 1) укладання договору про надання рейтингових послуг; 2) надання інформації для проведення рейтингового дослідження; 3) аналіз наданої інформації, проведення рейтингових досліджень; 4) формування попереднього висновку про присвоєння рейтингу; 5) інформування замовника про результати оцінки та присвоєння рейтингу; 6) оформлення рейтингового звіту, поширення в ЗМІ інформації про рейтинг або 6) підписання згоди про нерозголошення інформації та результати оцінки передаються замовнику.

На першому етапі відбувається укладання договору на проведення послуг з верифікації, в якому визначаються права та обов'язки суб'єкта верифікації та суб'єкта, який перевіряється, строки проведення процесу верифікації, особливі умови, які можуть мати місце під час перевірки та не суперечать вимогам стандартів з верифікації корпоративної соціальної відповідальності. Якщо ж верифікація проводиться службою внутрішнього контролю, то на цьому рівні достатньо формування внутрішніх розпорядчих документів з верифікації.

На другому етапі відбувається власне збір та надання різноманітної інформації для проведення рейтингового дослідження корпоративної соціальної звітності, яка є доповненням до звітності та розкриває окремі її статті й показники.

На третьому етапі відбувається аналіз наданої суб'єктом господарювання, звітність якого верифікується, інформації, проведення рейтингових досліджень, здійснення поточних висновків.

На підставі проведення рейтингового дослідження робляться висновки щодо достатності та повноти наданої інформації для верифікації корпоративної соціальної звітності. Якщо ж такої інформації недостатньо, суб'єктом верифікації здійснюється запит щодо отримання додаткової інформації для верифікації.

Якщо ж отриманої інформації достатньо для присвоєння певної рейтингової оцінки, відбувається четвертий етап верифікації — формування попереднього загального висновку та присвоєння рейтингу суб'єкту господарювання, звітність якого перевірялася на предмет верифікації.

На наступному етапі проводиться інформування замовника про результати оцінки та присвоєння рейтингу

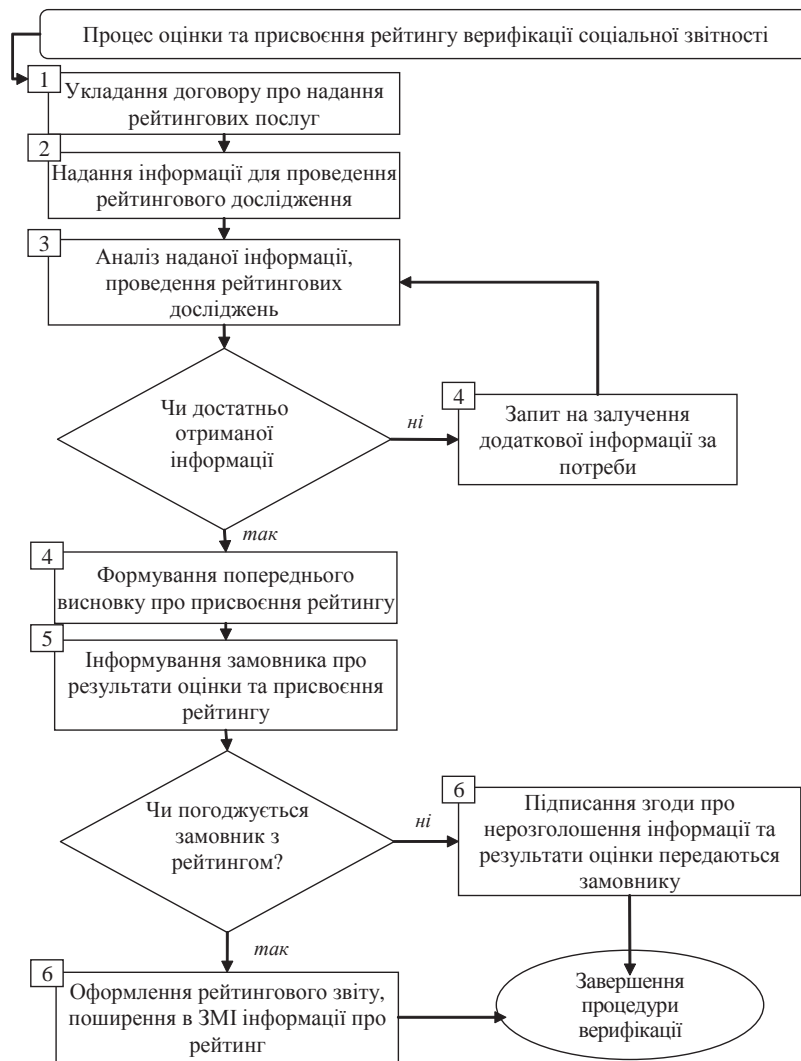


Рис. 6. Процес оцінки та присвоєння рейтингу верифікації соціальної звітності

гу відповідно до обсягів та якості отриманої інформації для перевірки.

Заключним етапом є або оформлення рейтингового звіту, у випадку погодження замовником результатів верифікації, поширення в засобах масової інформації результатів верифікації, що є однією з обов'язків суб'єкта верифікації.

Якщо ж суб'єкт господарювання не погоджується з висновками суб'єкта верифікації або його не влаштовує отриманий рівень верифікації, то між ними підписується угода про нерозголошення інформації та результати оцінки передаються замовнику. Повторна верифікація в такому випадку не проводиться.

Якщо ж говорити про рівні верифікації корпоративної соціальної відповідальності, то вони окремо встановлюються суб'єктами верифікації відповідно до обраної методики та організації процесу верифікації. На основі аналізу використання на практиці суб'єктами ве-

Таблиця 3. Рівні верифікації корпоративної соціальної відповідальності

Рівень верифікації	Характеристика рівня
AAA	найвищий рівень корпоративної соціальної відповідальності
AA	дуже високий рівень корпоративної соціальної відповідальності
A	високий рівень корпоративної соціальної відповідальності
BBB	прийнятний рівень корпоративної соціальної відповідальності
BB	достатній рівень корпоративної соціальної відповідальності
B	задовільний рівень корпоративної соціальної відповідальності
C	низький / незадовільний рівень корпоративної соціальної відповідальності
NR	рейтинг не присвоєний або відкликаний

рифікації різних рівнів верифікації, нами узагальнено основні існуючі підходи та запропоновану авторську шкалу верифікації (табл. 3).

Запропонований список рівнів верифікації не є вичерпним та може бути або розширеним, або укрупненим, за рішенням суб'єкта верифікації.

## ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Таким чином, нами проведено аналіз особливостей проведення процесу верифікації корпоративної соціальної звітності та вимог, які висуваються до даного процесу. Встановлено особливості організації системи внутрішнього аудиту як основного внутрішнього суб'єкта верифікації, визначено основні методики аудиту, які використовуються на практиці та в системі верифікації.

Характеризуючи особливості аудиту верифікації корпоративної соціальної звітності, важливо відмітити, що повинні бути присутні спеціальні вимоги до відбору групи аудиторів, які визначаються широким діапазоном діагностики соціальної відповідальності.

До групи аудиторів повинні входити окрім аудиторів фінансового профілю, спеціалісти зі стратегічного управління, управління персоналом, сертифіковані спеціалісти з екологічного управління, юристи, сертифіковані аудитори з соціальної відповідальності, аналітики та інші спеціалісти. Це не обмежує можливість додаткового залучення експертів з інших сфер компетенцій, наприклад, оцінювачів інтелектуальної власності та інтелектуального капіталу.

### Література:

1. Байрактар Ю.П. Нефінансова звітність підприємств та етапи її формування / Ю.П. Байрактар // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. — 2015. — Т. 20. — Вип. 1/1. — С. 57—60.
2. Воробей В., Журовська І. Нефінансова звітність: інструмент відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журовська. — Київ, 2010. — 84 с.
3. Голубева Н. Учет эколого-социальных затрат / Н. Голубева // Международный бухгалтерский учет. — 2009. — № 9. — С. 33—26.
4. Голубева Н.А. Теоретические и практические аспекты социального учета и отчетности: монография / Н.А. Голубева, В.С. Карагод. — М., 2009. — 161 с.
5. Игнат'ев А.Н. Управление социальным инвестированием интегрированных хозяйствующих субъектов: дис. канд. экон. наук: 08.00.05. — СПб, 1998. — 172 с.
6. Колповська А. Застосування соціальної звітності в муніципальному управлінні / А. Колповська // Державне управління та місцеве самоврядування. — 2013. — Вип. 4 (19). — С. 261—270.
7. Король С.Я. Нефінансова звітність підприємства / С.Я. Король // Вісник КНТЕУ. — 2011. — № 6 — С. 102—113.
8. Кужелєв М.О. Соціальний звіт корпорації: перспективи провадження в корпоративну практику України / М.О. Кужелєв // Науковий вісник НЛТУ України. — 2013. — Вип. 23.14. — С. 103—108.
9. Мацьків Р.Т. Нефінансова звітність — складова управління соціальною відповідальністю підприємств нафтогазового комплексу / Р.Т. Мацьків // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3926>
10. Національний рейтинг благодійників: лідери, цифри, коментарі експертів [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.prostir.ua/?news=natsionalnyj-rejtynh-blahodijnykiv-lidery-tsyfry-komentari-ekspertiv>
11. Смирнов Э.А. Организационный аудит систем управления: дис. на соиск. степени д. э. н.: 08.00.05. — Москва, 2004. — 334 с.

12. Статистичний збірник "Україна в цифрах 2015". — Київ, 2016. — 239 с.

13. Хрущ В.О. Розвиток соціального аудиту в системі соціального управління / В.О. Хрущ // Науковий вісник Херсонського державного університету. — Вип. 2. — 2013. — С. 98—102.

14. Ярошенко Л. Національний рейтинг благодійників: лідери, цифри, коментарі експертів [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.prostir.ua/?news=natsionalnyj-rejtynh-blahodijnykiv-lidery-tsyfry-komentari-ekspertiv>

15. Waddock S.A. Stakeholders performance implications of corporate responsibility // International Journal of Business Performance Management. — 2003, 5 (2/3). — Pp. 114—124.

### References:

1. Bajraktar, Yu.P. (2015), "Non-financial reporting companies and the stages of its formation", *Visnyk ONU imeni I.I. Mechnykova*, vol.20., no. 1/1, pp. 57—60.
2. Vorobej, V. and Zhurovs'ka, I. (2010), *Nefinansova zvitnist': instrument vidpovidal'noho biznesu* [Non-financial reporting: an instrument responsible business], Kyiv, Ukraine.
3. Holubeva, N. (2009), "Accounting environmental and social costs", *Mezhdunarodnyj bukhgalters'kyj uchet*, vol. 9, pp. 33—26.
4. Holubeva, N.A. and Karahod, V.S. (2009), *Teoreticheskye y praktycheskye aspekty sotsyal'noho ucheta y otchetnosti* [Theoretical and practical aspects of social accounting and reporting] Moscow, Russia.
5. Ignat'ev, A.N. (1998), "Management of social investments of integrated business entities" Abstract of Ph.D. dissertation, SPb, Russia.
6. Kolpov's'ka, A. (2013), "The use of social accountability in municipal management", *Derzhavne upravlinnia ta mistseve samovriaduvannia*, vol. 4(19), pp. 261—270.
7. Korol', S.Ya. (2011), "Non-financial statements", *Visnyk KNTEU*, vol. 6, pp. 102—113.
8. Kuzheliev, M.O. (2013), "Social corporations report: prospects for implementation in Ukraine corporate practice", *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 23.14, pp. 103—108.
9. Mats'kiv, R.T. (2015), "Non-financial reporting - management of social responsibility component of oil and gas companies", *Efektynna ekonomika*, vol.3, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3926> (Accessed 20 July 2016).
10. Yaroshenko, L. (2015), "National rating of benefactors, leaders, figures, expert commentary", available at: <http://www.prostir.ua/?news=natsionalnyj-rejtynh-blahodijnykiv-lidery-tsyfry-komentari-ekspertiv> (Accessed 20 July 2016).
11. Smyrnov, E.A. (2004), "Organizational audit management systems", abstract of Ph.D. dissertation, Moscow, Russia.
12. State Statistics Service of Ukraine (2016), *Statystychnyj zbirnyk "Ukraina v tsyfrakh 2015"* [Statistical Yearbook "Ukraine in Figures 2015"], Kyiv, Ukraine.
13. Khrusch, V.O. (2013), "The development of social audit in the system of social management", *Naukovyj visnyk Kherson's'koho derzhavnoho universytetu*, vol. 2, pp. 98—102.
14. Yaroshenko, L. (2015), "National rating of benefactors, leaders, figures, expert commentary", available at: <http://www.prostir.ua/?news=natsionalnyj-rejtynh-blahodijnykiv-lidery-tsyfry-komentari-ekspertiv> (Accessed 20 July 2016).
15. Waddock, S.A. (2003), "Stakeholders performance implications of corporate responsibility", *International Journal of Business Performance Management*, vol. 5 (2/3), pp. 114—124.

Стаття надійшла до редакції 22.08.2016 р.